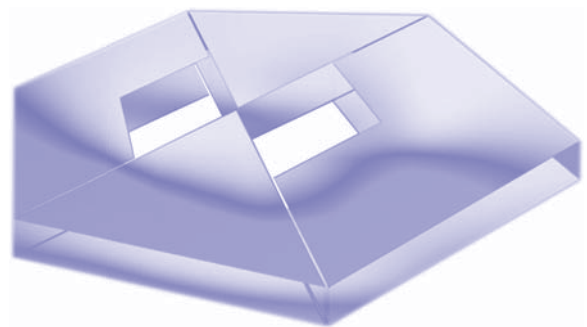
UNIDADE 2

Teoria Geral do Estado

Objetivos Específicos de Aprendizagem

Ao finalizar esta Unidade, você deverá ser capaz de:

- Descrever a receita e a despesa públicas pelos enfoques patrimonial e orçamentário;
- Diferenciar as receitas orçamentárias dos ingressos extraorçamentários;
- Diferenciar as despesas orçamentárias dos dispêndios extraorçamentários;
- Listar as classificações da receita e da despesa e suas funcionalidades; e
- Listar as etapas da receita e da despesa.

Receitas

Olá estudante,

Você aprendeu na Unidade 1 que o orçamento apresenta as receitas estimadas e as despesas nele fixadas. No setor público, as receitas que vão sendo arrecadadas servirão para financiar os gastos públicos, em atendimento aos programas que foram planejados, e recebem várias classificações, que vão facilitar sua compreensão sobre o tema. Vamos então iniciar o nosso estudo com alguns conceitos.

Boa leitura!

Inicialmente, destacamos que as receitas e as despesas públicas, nesta obra, são abordadas a partir de dois **enfoques**: o **orçamentário** e o **patrimonia**l, este último adotado na iniciativa privada e já implementado na Administração Pública, devido ao processo de convergência com as normas internacionais de Contabilidade.

A receita, sob o enfoque patrimonial, será denominada simplesmente receita e seu conceito coincide com aquele que você aprendeu em *Contabilidade Geral*, sendo registrada pela ocorrência de fato gerador, independentemente do seu recebimento, ou seja, não estando necessariamente relacionada a ingressos financeiros. Representa alteração positiva no Patrimônio Líquido (PL) durante o exercício financeiro identificada por entradas de recursos ou aumento de ativos (A) ou diminuição de passivos (P):

$$\text{Doação recebida de bens} \uparrow A - P = \uparrow PL$$

Sob o enfoque orçamentário, a receita está vinculada à ocorrência de ingressos de recursos nos cofres públicos que passam a integrar de modo definitivo o ***patrimônio público**, ou seja, não são restituíveis.

***Patrimônio** Público – é o conjunto de direitos e bens, tangíveis ou intangíveis, onerados ou não, adquiridos, formados, produzidos, recebidos, mantidos ou utilizados pelas entidades do setor público, que seja portador ou represente um fluxo de benefícios, presente ou futuro, inerente à prestação de serviços públicos ou à exploração econômica por entidades do setor público e suas obrigações. Fonte: Conselho Federal de Contabilidade (2012).

Nessa situação, alteram positivamente a situação líquida patrimonial e **servem para financiar as despesas públicas**:

Arrecadação de receita tributária ↑ A – P = ↑ PL

Para o administrador é muito importante acompanhar o comportamento da realização/arrecadação da receita com vistas a ajustar o fluxo das despesas. Em atenção à Lei de Responsabilidade Fiscal, artigo 9º, cabe ao administrador público verificar, ao final de um bimestre, se a realização da receita poderá não comportar o cumprimento das metas de resultado primário ou nominal estabelecidas no Anexo de Metas Fiscais. Se constatada essa situação, os Poderes e o Ministério Público promoverão, por ato próprio e nos montantes necessários, nos 30 dias subsequentes, limitação de empenho e movimentação financeira, segundo os critérios fixados pela LDO. Assim, para assumir compromissos com fornecedores (contratos de serviços, compra de materiais, pagamento de pessoal etc.), ele estará condicionado à existência de recursos suficientes para financiar tais gastos.

De acordo com Machado Júnior e Reis (*apud* FEIJÓ; CARVALHO; RIBEIRO, 2015, p. 127), receita pública é:

> Um conjunto de recursos financeiros obtidos de fontes próprias e permanentes, que integram o Patrimônio, na qualidade de elemento novo, que produzem-lhe acréscimos financeiros, sem contudo gerar obrigações, reservas ou reivindicações de terceiros (Passivos). Essas receitas resultam de leis, contratos, convênios, de tributos de lançamento direto e outros.

Em complemento, destacamos que, segundo o "Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público", a receita pública,

> "[...] entendida também como receita orçamentária, assume fundamental importância na Administração Pública, pois representa o montante que o Estado se apropria da sociedade por intermédio da tributação. Também se torna importante em face de situações legais específicas como a distribuição e a destinação da receita entre as esferas governamentais [...] (BRASIL, 2016, p. 32).

Ainda em Brasil (2016, p. 35), verificamos que a receita, quanto ao impacto na situação patrimonial líquida, pode ser classificada em "efetiva" ou "não efetiva":

Estudaremos detalhadamente esses conceitos mais à frente.

> a. **Receita Orçamentária Efetiva** [é] aquela em que os ingressos de disponibilidade de recursos não foram precedidos de registro de reconhecimento do direito e não constituem obrigações correspondentes, decorrem de fatos modificativos.
>
> b. **Receita Orçamentária Não Efetiva** é aquela em que os ingressos de disponibilidades de recursos foram precedidos de registro do reconhecimento do direito ou constituem obrigações correspondentes, como é o caso das operações de crédito, decorrem de fatos permutativos.

Isso significa dizer que a receita efetiva corresponde aos ingressos de recursos que acarretam aumento do patrimônio líquido, ou seja, sem aumento de passivo correspondente. Esse é o caso das receitas decorrentes de recebimentos de multas de trânsito. Entretanto, se o ingresso de recursos trouxer um passivo correspondente, como ocorre no caso de recursos recebidos por meio de empréstimo bancário (operação de crédito), esse recurso corresponderá a uma receita orçamentária não efetiva (entrada compensatória) que não deve ser classificada nem contabilizada como receita patrimonial.

É importante você entender que os ingressos de recursos financeiros nos cofres do Estado são denominados **receitas públicas**, registradas como **receitas orçamentárias**, quando conferirem disponibilidade de recursos financeiros para o erário com a finalidade de financiar os gastos públicos. Quando representam apenas entradas compensatórias, as receitas públicas são denominadas **ingressos extraorçamentários**, porque representam recursos de terceiros e têm caráter devolutivo.

O conceito de receita pública está claro para você? Caso reste alguma dúvida, converse com seu tutor a fim de esclarecê-la, pois isso é muito importante para a continuidade do estudo desta Unidade.

Ingressos Orçamentários

A receita pública é representada pelo conjunto de ingressos, ou de embolsos, de recursos financeiros nos cofres públicos que deverá ser aplicado na aquisição de meios (bens e serviços), visando a financiar a prestação de serviços públicos à coletividade. Essa aplicação requer autorização legal, que é materializada na LOA.

Como as necessidades coletivas são numerosas, o Governo decide onde irá aplicar os recursos financeiros submetendo sua decisão à apreciação da população, representada pelos parlamentares, que aprovam uma lei financeira – a LOA. É essa lei que autoriza o Governo a arrecadar os recursos financeiros necessários (receita pública) ao atendimento dos gastos públicos.

O que ocorre quando esses recursos financeiros oriundos de arrecadação de tributos e de outras fontes correntes não são suficientes para cobrir os gastos com as necessidades coletivas?

Nesse caso, o Governo poderá cortar gastos ou recorrer a financiamentos e a empréstimos no País e até no exterior. Se optar por financiamentos e empréstimos, o governo executará operações de crédito, e os ingressos correspondentes serão também considerados receitas não efetivas, uma vez que não alterarão a situação líquida patrimonial da entidade financiada. Essas receitas não efetivas serão registradas com acréscimo simultâneo de disponibilidades de caixa (ativo) e de obrigações financeiras (passivo).

Ingressos Extraorçamentários

Alguns recursos financeiros, não previstos na LOA, ingressam nos órgãos públicos e não podem ser por estes aplicados por terem caráter temporário e serem restituídos em época própria aos depositantes. Esses **ingressos** são chamados de **extraorçamentários**. É o caso dos depósitos bancários efetuados por prestadores de serviços como garantia de execução de contratos e como cauções e que permitem a participação desses atores em licitações, por exemplo.

Esses embolsos extraorçamentários aumentam as disponibilidades dos órgãos públicos, mas também provocam o aumento do passivo público, já que pertencem efetivamente a terceiros, representando valores a restituir aos depositantes das cauções tão logo estes finalizem os contratos e todas as cláusulas sejam devidamente cumpridas.

Essa diminuta parcela de recursos financeiros extraorçamentários poderá ser convertida em receita orçamentária se for verificado que não mais representa um compromisso a devolver, como acontece quando um órgão executa a garantia dada por uma empresa que não tenha cumprido um contrato de prestação de serviços. A partir desse momento, de fato e de direito, esse recurso financeiro passará à

propriedade do governo, sendo necessária sua inclusão no orçamento, para que possa ser aplicado em despesas.

A seguir, apresentamos um resumo dos dois últimos tópicos estudados, a fim de reforçar seu aprendizado, confrontando as características dos ingressos financeiros de origem orçamentária e extraorçamentária.

Ingressos	Características
Orçamentários	São recursos que pertencem ao Estado e representam a receita orçamentária que efetivamente irá financiar os gastos públicos.
Extraorçamentários	De caráter temporário, são entradas compensatórias no ativo e no passivo, sendo o Estado mero agente depositário desses recursos, e sempre representarão um passivo a ser restituído ao seu verdadeiro proprietário em momento oportuno, por exemplo: depósitos de terceiros, consignações a pagar, salários não reclamados, cauções.

Quadro 1: Características dos ingressos financeiros de origem orçamentária e extraorçamentária
Fonte: Elaborado pelos autores deste livro

Receitas Orçamentárias Efetivas e Não Efetivas

Agora que você já sabe diferenciar os recursos financeiros de origem orçamentária, chamados de receita pública orçamentária, dos recursos financeiros extraorçamentários, simplesmente denominados de ingressos extraorçamentários, ou recursos de terceiros, vamos explorar o universo orçamentário, identificando, inicialmente, quais recursos orçamentários são efetivamente receita, de acordo com a conceituação da Ciência Contábil.

Como já mencionamos, é característica de uma receita provocar aumento no patrimônio líquido. Entretanto, na área pública, nem

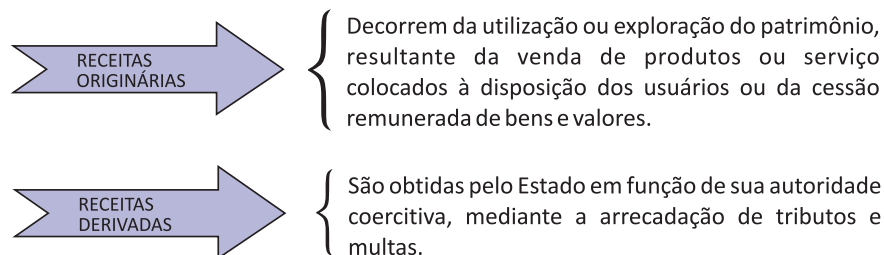
todos os recursos de origem orçamentária têm essa característica, por isso vamos identificar as receitas quanto ao impacto na situação patrimonial líquida.

São aqueles ingressos de recursos financeiros de natureza orçamentária em que percebemos o aumento no patrimônio líquido público, ou seja, quando os conceitos da ciência contábil e os da Lei n. 4.320/64 coincidem, por serem oriundos de fatos modificativos aumentativos, tais como: a receita tributária, serviços, juros etc.

Os ingressos de recursos financeiros de origem orçamentária, que não provocam elevação do patrimônio líquido, por serem oriundos de fatos permutativos, apesar da Lei n. 4.320/64 relacioná-los entre as receitas públicas orçamentárias, como por exemplo: receita de operações de crédito, receita de amortização de empréstimos concedidos etc; devem ser identificados como:

A Lei n. 4.320/1964 determina que "[...] serão classificadas como **receita orçamentária**, sob as rubricas próprias, **todas as receitas arrecadadas**, inclusive as provenientes das operações de crédito, **ainda que não previstas no Orçamento**." (BRASIL, 1964, art. 57, grifo nosso), **com exceção das entradas compensatórias** no ativo e no passivo financeiro do balanço patrimonial, das operações de crédito por antecipação da receita e das emissões de papel moeda.

Classificações da Receita Orçamentária

Diversos critérios são utilizados para a classificação da receita orçamentária. Destacamos inicialmente a **classificação quanto à procedência**, alemã ou clássica, que distingue as receitas orçamentárias em:

O artigo 11 da Lei n. 4.320/1964 classificou a receita orçamentária **quanto à categoria econômica** em dois tipos: receitas correntes e receitas de capital. O parágrafo 1º desse artigo relaciona as **receitas correntes**:

> São receitas correntes as receitas tributárias, de contribuições, patrimonial, agropecuária, industrial, de serviços e outras e, ainda, as provenientes de recursos financeiros recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, quando destinadas a atender despesas classificáveis em despesas correntes. (BRASIL, 1964).

O parágrafo 2º desse mesmo artigo define **receitas de capital**:

> [...] as provenientes da realização de recursos financeiros oriundos de constituição de dívidas; da conversão em espécie, de bens e direitos; os recursos recebidos de outras pessoas de direito público ou privado destinados a atender despesas classificáveis em despesas de capital e, ainda, o superávit do orçamento corrente. (BRASIL, 1964, art. 11, § 2º).

Ainda em seu artigo 11, parágrafo 4º, a Lei n. 4.320/1964 estabelece que a classificação da receita em corrente e de capital deverá obedecer ao seguinte esquema de desdobramento:

1. Receitas Correntes

1. Receita Tributária (impostos, taxas e contribuição de melhoria)
2. Receita de Contribuições
3. Receita Patrimonial
4. Receita Agropecuária
5. Receita Industrial
6. Receita de Serviços
7. Transferências Correntes e
9. Outras Receitas Correntes

2. Receitas de Capital

1. Operações de Crédito
2. Alienação de Bens
3. Amortização de Empréstimos
4. Transferências de Capital e
5. Outras Receitas de Capital

Por determinação do "Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público", na União, entrou em vigor em 2016 a nova estrutura de codificação das Naturezas de Receita, objetivando prover melhorias na estrutura de formação dos códigos da classificação com vistas à gestão das receitas orçamentárias (BRASIL, 2016a, p. 37). Essa alteração foi estabelecida pela Portaria n. 05, de 25 de agosto de 2015, que também determinou que os desdobramentos específicos para atender a peculiaridades de **Estados**, **Distrito Federal** e **Municípios** serão promovidos pela STN, como Órgão Central de Contabilidade.

A nova estrutura de codificação será válida a partir do exercício financeiro de 2018, afetando até mesmo o projeto de LOA a ser elaborado e aprovado em 2017, com vigência a partir de **1º de janeiro de 2018 para tais entes**. A ideia é que a nova codificação possibilite a associação da receita principal com aquelas dela originadas, como ocorre no caso de multas e juros decorrentes da dívida ativa. De acordo com Brasil (2016, p. 37), a codificação numérica contém 8 dígitos, que passam a significar sequencialmente:

- **1º Dígito** – Categoria Econômica (C).
- **2º Dígito** – Origem.
- **3º Dígito** – Espécie.
- **4º, 5º, 6º e 7 Dígitos** – Desdobramento para identificação.

Leia a íntegra do texto da Portaria n. 05/2015 em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/nts/10180/490901/Item_2_4a_Portaria_Interministerial_SOF_STN_05_2015.pdf/a966d811-2f21-4948-9ffe-a61e345aecb5>. Acesso em: 28 set. 2017.

- **8º Dígito** – Tipos.

Exemplo 1: 1.1.1.3.01.1.1

1	Receita Corrente
1	Impostos, Taxas e Contribuições de Melhoria
1	Impostos
3.01.1	Imposto sobre a Renda de Pessoa Física (IRPF)
1	Principal

Exemplo 2: 1.1.1.3.01.1.4

1	Receita Corrente
1	Impostos, Taxas e Contribuições de Melhoria
1	Impostos
3.01.1	Imposto sobre a Renda de Pessoa Física (IRPF)
4	Multas e Juros da Dívida Ativa

Como está o seu entendimento até este momento? Se desejar aprofundar o seu conhecimento sobre as classificações das receitas orçamentárias, recomendamos a leitura da seção 3.2 do "Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público".

Etapas da Receita Orçamentária

Para melhor compreensão do processo orçamentário, podemos dividir a receita orçamentária em etapas, quais sejam:

Figura 5: Etapas da receita orçamentária
Fonte: Elaborada pelos autores deste livro

Previsão

A previsão corresponde à ação planejada de antever a arrecadação da receita orçamentária que os governos incluem na LOA, por estimativa. Trata-se do planejamento da arrecadação das receitas orçamentárias com observância de normas técnicas e legais, considerando o comportamento da arrecadação de determinada receita em exercícios anteriores e os efeitos da variação dos índices de preços, do crescimento econômico e de outros fatores relevantes, a fim de projetá-la, com o uso de modelos estatísticos e matemáticos. A previsão de receitas antecede à fixação das despesas que irão compor a LOA e serve de base para estimar as necessidades de financiamento governamental.

Lançamento

Lançamento é o ato praticado pela repartição competente para verificar a procedência do crédito fiscal, o fato gerador, a pessoa devedora, o montante devido e a inscrição do débito da devedora. Uma vez ocorrido o fato gerador, procede-se ao registro contábil do crédito tributário em favor da fazenda pública, em contrapartida a uma variação patrimonial aumentativa (aumento do Patrimônio Líquido). A etapa de lançamento é aplicada a impostos, a taxas, a contribuições de melhoria e a rendas com vencimento determinado em lei, em regulamento ou em contrato como as multas fiscais por infração, os valores a receber de responsáveis por danos, os aluguéis a receber.

Arrecadação

Denominamos arrecadação a ocorrência de entrega, pelos contribuintes e devedores, de recursos devidos ao Tesouro por meio de agentes arrecadadores ou de instituições financeiras autorizadas pelo ente.

Neste ponto, destacamos o teor do artigo 35 da Lei n. 4.320/1964:

> Art. 35. Pertencem ao exercício financeiro:
> I - as receitas nele arrecadadas;
> II - as despesas nele legalmente empenhadas.

Recolhimento

É o ato de transferência dos valores arrecadados à conta específica do Tesouro, este o órgão responsável pela administração e pelo controle da arrecadação e da programação financeira, em obediência ao **princípio da unidade de caixa (ou de tesouraria)**, previsto na Lei n. 4.320/1964: "Art. 56. O recolhimento de todas as receitas far-se-á em estrita observância ao princípio de unidade de tesouraria, vedada qualquer fragmentação para criação de caixas especiais." (BRASIL, 1964).

Destacamos que a ordem de ocorrência dos fenômenos econômicos determina a cronologia das etapas da receita, e a ordem sistemática inicia com a previsão e termina com o recolhimento das receitas.

Despesas

A partir de agora trataremos da despesa pública, ou seja, dos gastos que o governo realiza para se desincumbir de suas funções, no atendimento das necessidades da população, quanto à defesa nacional, à segurança pública, à justiça, à saúde, à educação, ao transporte, ao trabalho, à habitação, ao saneamento etc. Esses gastos necessariamente exigem dispêndios financeiros e autorização na LOA e são chamados de **gastos orçamentários**. Outros tipos de dispêndios financeiros, como a devolução de cauções em dinheiro, representam uma pequena parcela e não são utilizados para financiar a prestação de serviços públicos, portanto não são despesas nem gastos. Esse segundo tipo pode ser intitulado de **dispêndios extraorçamentários**.

A despesa orçamentária depende de autorização legislativa e trata-se de uma ferramenta de planejamento das entidades públicas e privadas representativa do fluxo da aplicação de recursos em determinado período. Quando de natureza pública, apresenta-se como o conjunto de dispêndios realizados pelas entidades públicas destinadas a garantir o funcionamento e a manutenção dos serviços públicos prestados à sociedade.

Atenção! Não confunda o conjunto de dispêndios destinados a garantir o funcionamento e a manutenção dos serviços públicos prestados à população com os dispêndios extraorçamentários, que são aqueles que não integram a LOA, ou seja, são saídas de numerários decorrentes de depósitos, de restos a pagar, de resgate de operações de crédito por antecipação de receita.

As despesas orçamentárias podem ser classificadas da seguinte forma:

Despesas	Quanto à categoria econômica
Correntes	Todas as despesas que não contribuem diretamente para a formação ou a aquisição de um bem de capital.
De Capital	Todas as despesas que contribuem diretamente para a formação ou a aquisição de um bem de capital.

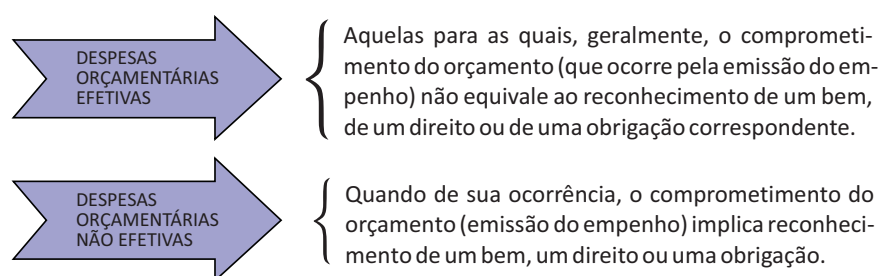
Quadro 2: Classificação das despesas quanto à categoria econômica
Fonte: Elaborado pelos autores deste livro

Despesas	Quanto à dependência da execução orçamentária
Resultantes da execução orçamentária	Como salários, água, telefonia, energia elétrica etc.
Independentes da execução orçamentária	Como depreciação, amortização de intangíveis, provisão para créditos de liquidação duvidosa.

Quadro 3: Classificação das despesas quanto à dependência da execução orçamentária.
Fonte: Elaborado pelos autores deste livro

Segundo Brasil (2016, p. 69), para fins contábeis, a despesa orçamentária pode ser classificada, quanto ao impacto na situação patrimonial líquida, em:

Aquelas para as quais, geralmente, o comprometimento do orçamento (que ocorre pela emissão do empenho) não equivale ao reconhecimento de um bem, de um direito ou de uma obrigação correspondente.

Quando de sua ocorrência, o comprometimento do orçamento (emissão do empenho) implica reconhecimento de um bem, um direito ou uma obrigação.

Dispêndios Orçamentários

Complementando o estudo dos ingressos orçamentários, precisamos salientar agora outro aspecto relacionado a eles que é sua aplicação. Neste momento, interessa-nos ressaltar a utilização, a destinação, a aplicação desses recursos financeiros de origem orçamentária.

Estudamos sobre ingressos orçamentários na Unidade 1. Em caso de dúvida, retome a leitura desse conteúdo.

Em geral, a **despesa orçamentária efetiva** coincide com a **despesa corrente**. Entretanto, **despesas correntes não efetivas** como a compra de materiais para estoque e os adiantamentos de salários são classificadas como fatos permutativos, isto é, não alteram a situação líquida patrimonial do ente.

A **despesa orçamentária não efetiva** – aquela que, no momento da sua realização, não reduz a situação líquida patrimonial da entidade e constitui fato contábil permutativo –, normalmente é classificada como **despesa de capital**. Mas cuidado! Existem despesas de capital que são efetivas, como as transferências de capital, que causam variação patrimonial diminutiva e, por isso, são classificadas como despesa efetiva.

E como ocorre a devolução do recurso financeiro que ingressa nos órgãos públicos de forma extraorçamentária? Confira a seguir.

Dispêndios Extraorçamentários

Quando determinado recurso financeiro ingressa nos órgãos públicos de forma extraorçamentária, representando um ingresso extraorçamentário, como o recebimento de depósitos de terceiros, a devolução ao seu proprietário se dará na forma de dispêndio extraorçamentário. Essa devolução de numerário pertencente a terceiros não necessita de autorização orçamentária para ser efetivada, pelo simples motivo de não ser de propriedade dos órgãos públicos. Como exemplo, podemos citar a devolução de caução em dinheiro.

Logo, se o desembolso é extraorçamentário, não há registro de despesa orçamentária, mas uma desincorporação de passivo ou uma apropriação de ativo.

Concluímos que os dispêndios extraorçamentários têm origem em um embolso extraorçamentário. Por esse motivo, praticamente todos os aspectos atribuídos aos ingressos extraorçamentários são válidos para os dispêndios extraorçamentários, já que ambos envolvem recursos extraorçamentários.

Classificações da Despesa Orçamentária

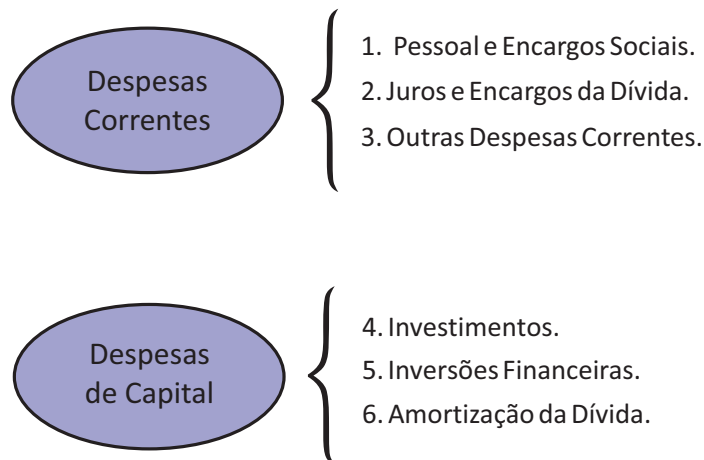
De acordo com o "Manual Técnico de Orçamento – MTO", edição 2018, publicado pela SOF, que dá instruções para a elaboração da proposta orçamentária da União, a compreensão do orçamento:

Lembre-se de que o "Manual Técnico de Orçamento – MTO, edição 2018 e anteriores, está disponível para consulta pública e *download* em: <http://www.planejamento.gov.br/assuntos/orcamento-1/informacoes-orcamentarias/manual-tecnico-de-orcamento-mto>. Acesso em 28 set. 2017.

> [...] exige o conhecimento de sua estrutura e sua organização, implementadas por meio de um sistema de classificação estruturado. Esse sistema tem o propósito de atender às exigências de informação demandadas por todos os interessados nas questões de finanças públicas, como os poderes públicos, as organizações públicas e privadas e a sociedade em geral. Na estrutura atual do orçamento público, as programações orçamentárias estão organizadas em programas de trabalho, que contêm informações qualitativas e quantitativas, sejam físicas ou financeiras. (BRASIL, 2017, p. 33).

Destacamos que, para cada uma das classificações aqui estudadas, há uma tabela exemplificativa no "Manual Técnico de Orçamento – MTO".

1. Pessoal e Encargos Sociais.
2. Juros e Encargos da Dívida.
3. Outras Despesas Correntes.

4. Investimentos.
5. Inversões Financeiras.
6. Amortização da Dívida.

Natureza da Despesa Orçamentária

A despesa orçamentária, segundo sua natureza, é classificada em:

- Categoria Econômica.
- Grupo de Natureza da Despesa.
- Elemento de Despesa.

Segundo a Portaria Interministerial STN/SOF n. 163, de 4 de maio de 2001, a natureza da despesa

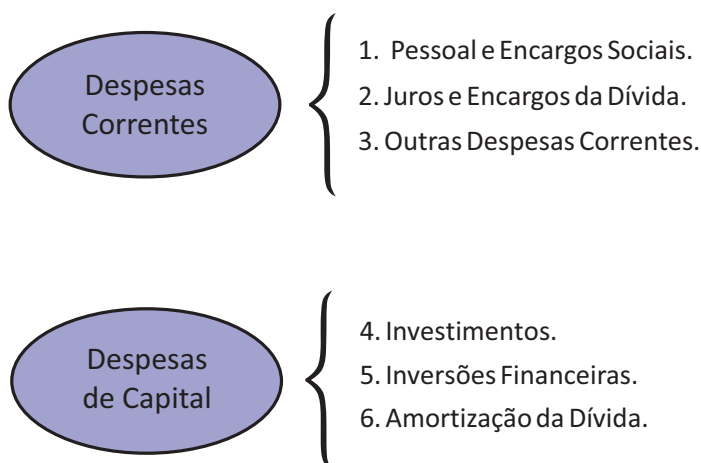
> [...] será complementada pela informação gerencial denominada "modalidade de aplicação", a qual tem por finalidade indicar se os recursos são aplicados diretamente por órgãos ou entidades no âmbito da mesma esfera de Governo ou por outro ente da Federação e suas respectivas entidades, e objetiva, precipuamente, possibilitar a eliminação da dupla contagem dos recursos transferidos ou descentralizados. (BRASIL, 2001, art. 3º, parágrafo 1º).

Sugerimos a leitura da íntegra dessa portaria, também disponível em: <http://www.planejamento.gov.br/assuntos/orcamento-1/legislacao/legislacao/portaria-interm-163_2001_lizada_2015_04jul2016_ultima-alteracao-2016-2.docx/view>. Acesso em: 28 set. 2017.

Estrutura da Natureza da Despesa Orçamentária

Os artigos 12 e 13 da Lei n. 4.320/1964 tratam da classificação da despesa orçamentária por categoria econômica e por elementos. Assim como na receita orçamentária, o artigo 8º estabelece que os itens da discriminação da despesa orçamentária mencionados no artigo 13 serão identificados por números de código decimal, na forma do Anexo II da Portaria Interministerial STN/SOF n. 163/2001, atualmente consubstanciados no "Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público".

O conjunto de informações que constitui a natureza de despesa orçamentária forma um código estruturado que agrega a categoria econômica, o grupo, a modalidade de aplicação e o elemento. Essa estrutura deve ser observada na execução orçamentária de todas as esferas de governo, conforme preceitua o artigo 5º da mencionada portaria.

Para saber mais sobre as modalidades de aplicação, consulte o "Manual Técnico de Orçamento – MTO, da SOF.

Etapas da Despesa Orçamentária

No processo orçamentário, a despesa orçamentária está dividida em duas etapas: planejamento e execução (BRASIL, 2016, p. 98).

O **planejamento** destina-se a definir as ações de análise governamentais que servirão de base para:

- a fixação da despesa orçamentária;
- a descentralização de créditos;
- a programação orçamentária e financeira; e
- o processo de licitação e de contratação.

A **execução** é a concretização das ações de planejamento e ocorre em três estágios, na forma prevista na Lei n. 4.320/1964:

- empenho;
- liquidação; e
- pagamento.

Planejamento

Observe a seguinte determinação da Constituição Federal de 1988:

> Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:
>
> I - o plano plurianual;
>
> II - as diretrizes orçamentárias;
>
> III - os orçamentos anuais.

Como vimos na Unidade 1, esses são os três instrumentos básicos do planejamento. Ao ser planejada, a despesa deve fazer parte de um programa do PPA e não pode contrariar as priorizações da LDO, guardando compatibilidade entre esses instrumentos.

O planejamento abarca toda a formulação do plano e das ações governamentais que servirão de base para a fixação da despesa orçamentária, a descentralização/movimentação de créditos, a programação orçamentária e financeira e o processo de licitação e contratação:

- **Fixação**: é o estabelecimento de limites dos gastos incluídos nas leis orçamentárias, com base nas receitas previstas. Nessa etapa, são adotadas medidas em direção a uma situação idealizada, tendo em vista os recursos disponíveis e observando as diretrizes e as prioridades traçadas pelo governo. Culmina com a publicação da LOA.
- **Descentralizações de créditos orçamentários**: ocorrem quando são efetuadas movimentações de parte do orçamento autorizado, mantidas as classificações institucional, funcional, programática e econômica, para outras unidades administrativas responsáveis pela execução da despesa orçamentária.
- **Programação orçamentária e financeira**: consiste na compatibilização do fluxo dos pagamentos com o fluxo dos recebimentos, buscando o ajuste da despesa fixada às novas projeções de resultados e da arrecadação. De acordo com a LRF, a publicação do decreto de programação deve ocorrer até 30 dias depois da publicação da LOA.
- **Licitação e contratação**: é o processo que compreende um conjunto de procedimentos administrativos, previstos em lei, que serve à aquisição de materiais, à contratação de obras e serviços, à alienação ou à cessão de bens a terceiros, bem como a concessões de serviços públicos com as melhores condições para o Estado.

Precisamos nos lembrar de que nem todas as compras e contratações passam por licitação, pois existem condições de inexigibilidade e de dispensa de licitação regulamentadas pela Lei n. 8.666, de 21 de junho de 1993.

Execução

Estudamos na Unidade 1 que os estágios de execução da despesa orçamentária pública são: empenho, em liquidação, liquidação e pagamento. Agora, vamos detalhar cada uma dessas etapas:

- **Empenho**: é o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição. Consiste na reserva de dotação orçamentária para um fim específico (BRASIL, 1964, art. 58).
- **Em liquidação**: é a etapa em que ocorre a busca do registro contábil de despesas, em contrapartida de dívidas para o patrimônio, de acordo com a ocorrência do fato gerador, e não do empenho. Essa etapa surgiu para possibilitar a separação dos empenhos não liquidados que possuem fato gerador (aqueles cuja entrega do bem ou da prestação do serviço pelo fornecedor ao ente público já ocorreu) daqueles que não o possuem. Essas despesas ainda estão em processo de conferência com vistas à liquidação (BRASIL, 2016, p. 100).
- **Liquidação**: é a etapa na qual ocorre a verificação do direito adquirido pelo credor tendo por base os títulos e os documentos comprobatórios do respectivo crédito (BRASIL, 1964, art. 63).
- **Pagamento**: é a etapa que consiste na entrega de numerário ao credor, por meio de cheque nominativo ou ordem bancária de pagamento ou crédito em conta. O pagamento somente pode ser efetuado depois da regular liquidação da despesa (BRASIL, 1964, art. 58).

Resumindo

Nesta Unidade, entendemos a importância do estudo sobre receita e despesa públicas, tendo em vista a relação delas com o orçamento, este um processo de planejamento no qual são demonstradas as receitas e as despesas "previstas e fixadas" e que permite o acompanhamento quanto à execução de ambas.

Estudamos as receitas e as despesas e várias de suas classificações, além de alguns conceitos, principalmente os definidos pelo "Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público", (BRASIL, 2016), os quais revisitamos a seguir:

- **Receita orçamentária**: é o conjunto de ingressos financeiros de natureza orçamentária pertencente ao Estado e que será aplicado em despesas públicas.
- **Receita efetiva**: é o ingresso financeiro de natureza orçamentária que aumenta o patrimônio líquido (fato modificativo aumentativo).
- **Receita não efetiva**: é o ingresso financeiro de natureza orçamentária que não aumenta o patrimônio líquido (oriundo de fatos permutativos).
- **Ingresso extraorçamentário**: é o ingresso financeiro que não pode ser utilizado para financiar a despesa pública, equivocadamente chamado de receita extraorçamentária, porque, sendo oriundo de fatos permutativos, não pode ter o título de receita.
- **Receitas correntes**: são arrecadações realizadas dentro do exercício financeiro que aumentam as

disponibilidades financeiras do Estado, em contrapartida a aumentos do patrimônio líquido (variação patrimonial aumentativa), e constituem instrumento **para financiar os objetivos definidos nos programas e nas ações orçamentários**, com vistas a satisfazer finalidades públicas. São dessa natureza as receitas tributárias, de contribuições, patrimonial, agropecuária, industrial, de serviços, entre outras, e, ainda, as provenientes de recursos financeiros recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, quando destinadas a atender a despesas classificáveis em despesas correntes.

- **Receitas de capital**: como as receitas correntes, são arrecadadas dentro do exercício financeiro, aumentam as disponibilidades financeiras do Estado e são instrumentos de financiamento dos programas e das ações orçamentários, com o objetivo de satisfazer finalidades públicas. Entretanto, de forma diversa das receitas correntes, as receitas de capital geralmente não alteram o patrimônio líquido, pois são registradas por fatos contábeis permutativos. Tais receitas têm origem tanto da realização de recursos financeiros gerados a partir da constituição de dívidas de operações de crédito e da conversão, em espécie, de bens e direitos, quanto de recursos recebidos de outras pessoas de direito público ou privado e destinados a atender despesas classificáveis em despesas de capital.

Conhecemos os estágios da receita orçamentária – previsão, lançamento (para algumas receitas), arrecadação e recolhimento – e destacamos que a arrecadação é a quitação dos débitos de contribuintes por meio de agentes arrecadadores, e que o recolhimento é a disponibilização no caixa do Tesouro Público do montante arrecadado pelos agentes arrecadadores.

Em relação à despesa pública, apresentamos os seguintes conceitos:

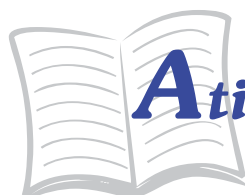
- **Despesa pública**: é a aplicação de recursos financeiros na aquisição de serviços e de materiais para manutenção e aperfeiçoamento dos serviços públicos.
- **Despesa efetiva**: é o desembolso financeiro ou a assunção de obrigação financeira que implica a redução do Patrimônio Líquido (decorre de fatos modificativos diminutivos).
- **Despesa não efetiva**: é o desembolso financeiro ou a assunção de obrigação financeira que não reduz o Patrimônio Líquido (oriundo de fatos permutativos).
- **Dispêndios extraorçamentários**: é o desembolso financeiro oriundo de um ingresso extraorçamentário, inadequadamente chamado de despesa **extraorçamentária** (proveniente de fatos permutativos).
- **Despesa corrente**: é a aplicação de recursos públicos na realização de gastos necessários ao funcionamento e à manutenção de serviços públicos.
- **Despesa de capital**: é aquela que contribui diretamente para a formação ou a aquisição de um bem de capital.

Estudamos também os estágios, ou etapas, de execução da despesa orçamentária, a saber:

- **Empenho**: consiste na reserva de dotação orçamentária para um fim específico. Essa etapa deve ser prévia à realização da despesa e seu valor não pode exceder ao limite da dotação.
- **Em liquidação**: nessa etapa, as despesas referentes a serviços, obras ou materiais contratados que tenham sido prestados e entregues pelos fornecedores e aceitos

pela entidade ainda estão em processo de conferência, com vistas à liquidação.

- **Liquidação**: etapa em que o recebimento de bens e de serviços é confirmado, gerando, para fornecedores, direitos a receber e, para os órgãos públicos, obrigações a pagar. Finda a etapa da liquidação, a despesa está pronta para ser paga.
- **Pagamento**: última etapa da execução da despesa orçamentária, caracterizada pela extinção da obrigação de pagar, devendo ser sempre precedida da liquidação.

Por fim, explicamos que o estágio de fixação da despesa não faz parte da execução, e sim da etapa de planejamento.

Atividades de aprendizagem

Se você compreendeu o conteúdo exposto, não terá dificuldades para responder às questões a seguir. Se, eventualmente, ao respondê-las, surgirem dúvidas, releia o texto e contate seu tutor.

1. As receitas correntes são representadas pelas contas de:
   a) (   ) Arrecadação de depósitos de terceiros em dinheiro para garantia de contratos.
   b) (   ) Recursos de exercícios anteriores e restos a pagar não pagos.
   c) (   ) Dívidas com terceiros, alienações de bens e conversão de direitos em espécie.
   d) (   ) Receitas de impostos, taxas, contribuições de melhoria, patrimoniais, industriais e outras de natureza semelhante, bem como provenientes de transferências correntes.

2. Assinale a opção que, de acordo com a Lei n. 4.320/1964, contém uma receita de capital que não constitui item da receita orçamentária.
   a) (   ) Receita patrimonial.
   b) (   ) Receita industrial.
   c) (   ) Doações e subvenções em geral.
   d) (   ) Superávit do orçamento corrente.
   e) (   ) Transferências intergovernamentais para despesas correntes.

3. Analise as afirmativas a seguir.

   I – A Lei n. 4.320/64 classifica a receita pública em duas categorias econômicas: correntes e de capital.

   II – O superávit do orçamento corrente não constitui item da receita orçamentária.

   III – Os dividendos são exemplos de receitas correntes.

   IV – O recolhimento da receita pública é feito em estrita observância ao princípio da unidade de tesouraria.

   Considerando essas afirmativas, assinale a opção correta.

   a) ( ) Nenhuma afirmativa está certa.
   b) ( ) Apenas uma afirmativa está certa.
   c) ( ) Apenas duas afirmativas estão certas.
   d) ( ) Apenas três afirmativas estão certas.
   e) ( ) Todas as afirmativas estão certas.

4. Aponte a(s) opção(ões) que apresenta(m) despesas correntes:

   a) ( ) Pessoal.
   b) ( ) Material de consumo.
   c) ( ) Juros da dívida.
   d) ( ) Inversões financeiras.

5. Assinale a(s) opção(ões) que apresenta(m) despesas de capital:

   a) ( ) Investimentos.
   b) ( ) Serviços de terceiros.
   c) ( ) Amortização da dívida.
   d) ( ) Constituição ou aumento do capital de empresas comerciais.